



## **PENGARUH TEMUAN KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN TEMUAN KETIDAKPATUHAN TERHADAP KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERHADAP OPINI BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

Oka Purnawan Widodo, Sudarno<sup>1</sup>

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

### **ABSTRACT**

*This study aims to examine the effect of audit findings (weakness of internal control systems and compliance toward laws and regulations) on audit opinion of local government financial reports in Indonesia. Independent variables used in this study, weakness of internal control systems audit findings and non-compliance toward laws and regulations audit findings, proxied by the numbers of audit findings. Whereas for dependent variable is audit opinions consist of ordinal data. This study uses secondary data i.e. local government financial reports published by Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) on the fiscal years of 2013 and 2014. The selection of the sample in this study using the purposive sampling method. Technique of data analysis in this study uses descriptive statistics and ordinal logistic regression to find out the effect of audit findings on audit opinion. The results showed that audit findings, which are weakness of internal control systems audit findings and non-compliance toward laws and regulations audit findings, negative significantly affect the determination of audit opinion on the local government financial reports published by BPK.*

*Keywords: Internal control systems, compliance toward laws and regulations, audit opinion on local government financial reports, ordinal logistic regression*

### **PENDAHULUAN**

Pengelolaan keuangan negara/daerah telah mengalami berbagai perubahan regulasi dari waktu ke waktu. Perubahan tersebut merupakan salah satu upaya pemerintah dalam menciptakan tata kelola pemerintahan yang baik atau *good governance*. Menurut Auditya (2013), pengelolaan keuangan daerah dapat dikatakan baik apabila daerah tersebut mampu mengelola keuangan daerah sehingga dapat memberikan kesejahteraan kepada masyarakatnya secara keseluruhan. Di dalam Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 pasal 31 mengungkapkan bahwa pemerintah daerah wajib menyampaikan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD dalam bentuk laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan, pemeriksa BPK melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. Selain sistem pengendalian intern, auditor juga mempertimbangkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam melakukan pemeriksaannya. Karena laporan keuangan khususnya untuk sektor publik juga harus dapat memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan otoritas penguasa tentang pengelolaan sumber daya yang dilakukan telah memenuhi ketentuan hukum yang ditetapkan (Mardiasmo, 2004). Namun selain hal tersebut, menarik untuk dipelajari tentang konsistensi BPK dalam pemberian opini apakah dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor lainnya. Fenomena penentuan opini pemeriksaan laporan keuangan disoroti oleh Julianto (2010), dimana dalam penelitiannya

---

<sup>1</sup> Corresponding author

menyatakan bahwa terdapat inkonsistensi perumusan opini dari pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) antara satu dengan yang lainnya.

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris terkait pengaruh kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap penentuan opini BPK.

### KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen, sehingga kerangka hubungan prinsipal-agen merupakan suatu pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen kebijakan publik (Lane dan Kivisto, 2008). Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa teori keagenan menyatakan hubungan agensi akan timbul ketika satu orang atau lebih sebagai pemilik (*principal*) untuk mempekerjakan orang lain (*agent*) agar dapat memberikan jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan. Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan terdapat dua permasalahan dalam teori keagenan yaitu *moral hazard* dan *adverse selection*. *Moral hazard* merupakan permasalahan yang muncul jika agen tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama dalam kontrak kerja. *Adverse selection* merupakan suatu keadaan dimana prinsipal tidak dapat mengetahui apakah suatu keputusan yang diambil oleh agen benar-benar didasarkan atas informasi yang telah diperolehnya, atau terjadi sebagai sebuah kelalaian dalam tugas.

Teori keagenan memandang bahwa pemerintah daerah sebagai agen bagi masyarakat akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan masyarakat. Teori keagenan beranggapan bahwa banyak terjadi *information asymmetry* antara pihak agen (pemerintah) yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dengan pihak prinsipal (masyarakat). Berdasarkan teori keagenan kinerja pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa kinerjanya patuh terhadap peraturan dan ketentuan yang berlaku. Hal ini dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah dan mengurangi *information asymmetry*.

### Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Penentuan Opini BPK

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dinyatakan bahwa pengendalian intern yang efektif akan mampu memberikan keyakinan memadai atas keandalan laporan keuangan. Juklak Pemeriksaan Keuangan (2014) menyatakan bahwa hasil dari pengujian efektivitas sistem pengendalian intern merupakan salah satu kriteria dalam penentuan opini pemeriksaan. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK mengungkapkan bahwa secara umum LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP memiliki pengendalian intern yang memadai, sedangkan LKPD yang memperoleh opini TMP dan TW masih memerlukan banyak perbaikan pengendalian intern. Hal tersebut dapat juga disimpulkan bahwa semakin banyak temuan pemeriksaan pada Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD berarti semakin tidak efektif sistem pengendalian intern yang berlangsung pada entitas pemerintah daerah, atau dapat dikatakan semakin kecil peluang untuk mendapatkan opini WTP dan WDP.

Evaluasi atas efektivitas SPI adalah salah satu kriteria pemberian opini. SPI dinyatakan memadai apabila unsur-unsur dalam SPI menyajikan suatu pengendalian yang saling terkait dan dapat meyakinkan pengguna bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Opini yang diberikan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang bersangkutan akan dipengaruhi oleh SPI di lingkungan entitas. SPI ini didesain untuk dapat mengenali apakah SPI telah memadai dan mampu mendeteksi adanya

kelemahan. Munawar (2016), Fransiska (2015) dan Fatimah, dkk. (2014) dalam penelitiannya menguji pengaruh kelemahan SPI terhadap opini BPK melalui analisis regresi logistik. Dalam hasil penelitiannya, ketiga penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan sejenis yang menyatakan bahwa kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini audit. Dengan demikian hipotesis yang diajukan:

H<sub>1</sub>: Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh negatif terhadap opini BPK.

### **Pengaruh Temuan Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Penentuan Opini BPK**

Juklak Pemeriksaan Keuangan (2014) menyebutkan bahwa pemberian opini selain didasarkan pada hasil evaluasi atas efektifitas SPI juga harus mempertimbangkan hasil penilaian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Tindakan ilegal yang ditemukan oleh pemeriksa harus dipertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan pengungkapannya (Arens dkk., 2008).

Di dalam SPKN disebutkan bahwa ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan, sehingga dalam pemeriksaan harus dirancang untuk mendeteksi adanya ketidakpatuhan tersebut. Untuk itu, dalam pemeriksaan dilakukan pengujian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatutan, yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Pemeriksa memberikan opini pemeriksaan dengan mempertimbangkan empat kriteria yang salah satunya adalah temuan kepatuhan entitas terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Sipahutar dan Khairani (2013) dalam kesimpulan penelitiannya juga mengungkapkan adanya pelanggaran yang material atas peraturan perundang-undangan serta ketidaksesuaian penyajian laporan keuangan sesuai peraturan yang berlaku. Peningkatan tingkat materialitas atas pelanggaran tersebut semakin melemahkan tingkatan opini audit dari WDP menjadi TW. Munawar (2016) dan Fatimah, dkk. (2014) dalam penelitiannya menguji pengaruh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK melalui analisis regresi logistik. Dalam hasil penelitiannya, ketiga penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan sejenis yang menyatakan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini audit.

H<sub>2</sub>: Temuan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini BPK.

## **METODE PENELITIAN**

### **Variabel Penelitian**

Variabel terikat yang digunakan dalam penelitian ini adalah opini hasil pemeriksaan BPK atas LKPD yang dikategorikan dalam bentuk skala ordinal. Data ordinal yang digunakan sebagai variabel opini dengan rincian WTP=5, WTP-DPP=4, WDP=3, TMP=2, TW=1. Kelompok temuan kelemahan SPI merupakan kelompok variabel bebas yang diperoleh dari temuan atas pengujian sistem pengendalian intern dalam entitas pemerintahan. Temuan kelemahan SPI didapatkan dari buku II LHP BPK. Kelemahan SPI sebagai salah satu variabel bebas dalam penelitian ini diukur dengan jumlah temuan. Kelompok temuan ketidakpatuhan merupakan kelompok variabel bebas yang didapatkan dari temuan hasil pemeriksaan LKPD atas hal-hal yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan didapatkan dari buku III LHP BPK. Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan.

### Penentuan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah hasil pemeriksaan LKPD TA 2013-2014. Dalam penelitian ini, pemerintah provinsi dikecualikan dari populasi dengan pertimbangan adanya ketidaksetaraan ukuran, wewenang dan sifat hubungan antara pemerintah provinsi dengan pemerintah kabupaten/kota. Jumlah populasi hasil pemeriksaan LKPD kabupaten dan kota TA 2013 adalah 491 LHP, sedangkan untuk jumlah populasi hasil pemeriksaan LKPD kabupaten dan kota TA 2014 adalah 505 LHP.

Pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* yaitu teknik pengambilan sampel berdasarkan kriteria pemilihan sampel. Kriteria pemilihan sampel yang ditentukan oleh penulis yaitu data yang memuat lengkap jumlah temuan pada TA 2013 dan TA 2014, agar menghasilkan informasi yang akurat. Jumlah sampel penelitian ini adalah 772 data observasi yang berupa LHP LKPD kabupaten dan kota, yang terdiri dari 386 LHP T.A. 2013 dan 386 LHP T.A. 2014. Dengan melakukan pemilihan sampel secara *purposive sampling* diharapkan penelitian ini dapat menggambarkan populasi penelitian.

### Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis regresi logistik ordinal (*Ordinal Logistic Regression*). Model regresi logistik ordinal yang digunakan adalah sebagai berikut:

$$\text{Probit (OPI)} = + 1.\text{SPI} + 2.\text{KEP} + e$$

Keterangan:

OPI : Opini pemeriksaan

1, 2 : Koefisien regresi

*e* : errors

SPI : Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

KEP : Temuan Ketidakpatuahn Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Sampel Penelitian

Objek penelitian ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD seluruh Indonesia pada TA 2013 s.d 2014. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang berupa Ikhtisar hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) yang diunduh dari situs [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id). Dalam IHPS tersebut memuat informasi berupa ringkasan opini pemeriksaan dan temuan pemeriksaan, serta data-data lain yang berkaitan dengan hasil pemeriksaan BPK. Populasi penelitian ini adalah hasil pemeriksaan BPK atas LKPD seluruh Indonesia TA 2013-2014, dengan pengecualian untuk pemeriksaan pada pemerintah provinsi. Proses pengambilan sampel ditunjukkan pada tabel 1.

**Tabel 1**

#### Proses Seleksi Sampel

	Proses Pengambilan Sampel	Total
1	Pemeriksaan LKPD 2013 (setelah dikurangi 33 LHP Provinsi)	491
2	Pemeriksaan LKPD 2014 (setelah dikurangi 34 LHP Provinsi)	505
3	Populasi data	996
4	<i>Purposive Sampling</i> pemeriksaan LKPD T.A. 2013	386
5	<i>Purposive Sampling</i> pemeriksaan LKPD T.A. 2014	386
6	Total sampel penelitian	772

Populasi data penelitian mengecualikan data LHP untuk laporan keuangan pemerintah provinsi, dengan asumsi ketidaksetaraan wewenang antara pemerintah provinsi dengan pemerintah kabupaten/kota. Dari populasi tersebut dilakukan pengambilan jumlah sampel dengan menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria pemilihan sampel berupa hasil pemeriksaan LKPD kabupaten/kota yang sama untuk dua tahun anggaran yang berbeda (T.A. 2013 dan T.A. 2014) dan memiliki data yang lengkap. Proses pengambilan sampel untuk setiap provinsi dilakukan secara acak. Dari metode pemilihan sampel tersebut didapatkan sampel sebanyak 772 hasil pemeriksaan, atau 386 hasil pemeriksaan untuk tiap tahun anggaran. Dari jumlah 772 data sampel yang digunakan dalam penelitian ini dikelompokkan berdasarkan wilayah (*cluster random sampling*). Distribusi 772 sampel data penelitian diringkas berdasarkan pembagian wilayah tersebut terlihat pada tabel 2.

**Tabel 2**  
**Distribusi Sampel**

No	Pembagian Wilayah	Total
1.	Pemda di Pulau Sumatra	268
2.	Pemda di Pulau Jawa dan Madura	184
3.	Pemda di Pulau Kalimantan	88
4.	Pemda di Pulau Sulawesi	136
5.	Pemda di Kepulauan Nusa Tenggara	38
6.	Pemda di Pulau Papua dan Kepulauan Maluku	58
	Jumlah	772

### Deskripsi Variabel

Dari sampel penelitian yang berjumlah 772 data, variabel terikat OPI didominasi dengan perolehan opini WDP sebesar 55,1%. Sedangkan untuk perolehan opini lain yaitu sebesar TW 1,3%, TMP 2,6%, WTP DPP 16,5% dan WTP 24,6%. Deskripsi variabel OPI selengkapnya dapat dilihat pada tabel 3.

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif Variabel Opini (OPI)**

	Frekuensi	Persentase
TW	10	1,3%
TMP	20	2,6%
WDP	425	55,1%
WTP-DPP	127	16,5%
WTP	190	24,5%

Sedangkan analisis deskriptif untuk variabel bebas Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan Temuan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan (KEP) ditampilkan dalam tabel 4 dan tabel 5.

**Tabel 4**  
**Statistik Deskriptif Variabel SPI**

Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Frekuensi	Persentase
Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	2215	36,9%
Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja	2569	42,8%
Kelemahan Struktur Pengendalian Intern	1219	20,3%

Dari tabel 4 dapat diketahui bahwa dari sampel penelitian yang berjumlah 6003 temuan kelemahan sistem pengendalian intern, variabel bebas SPI didominasi oleh temuan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja sebesar 42,8%. Sedangkan untuk temuan lain yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan sebesar 36,9% dan kelemahan struktur pengendalian intern sebesar 20,3%.

**Tabel 5**  
**Statistik Deskriptif Variabel KEP**

Ketidakpatuhan	Frekuensi	Persentase
Kerugian Daerah	2492	40,6%
Potensi Kerugian Daerah	362	5,9%
Kekurangan Penerimaan	952	15,5%
Penyimpangan Administrasi	2333	38%

Dari tabel 5 dapat diketahui bahwa dari sampel penelitian yang berjumlah 6139 temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, variabel bebas KEP didominasi oleh temuan kerugian daerah sebesar 40,6%. Sedangkan untuk temuan lain yaitu potensi kerugian daerah sebesar 5,9%, kekurangan penerimaan sebesar 15,5% dan penyimpangan administrasi sebesar 38%.

### **Pembahasan Hasil Penelitian**

Berdasarkan penilaian kelayakan model regresi, nilai signifikansi *Pearson and Deviance Goodness-of-fit test statistics* menunjukkan angka sebesar 0,610. Dengan demikian nilai tersebut lebih besar dari tingkat signifikan  $\alpha = 5\%$ . Hal ini menunjukkan bahwa model penelitian layak digunakan, dimana data penelitian sesuai dengan prediksi model regresi logistik ordinal yang digunakan. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 6.

**Tabel 6**  
**Hasil Uji Hipotesis**

Variable	Estimate	Wald	df	Sig.
SPI	-0.084	35.660	1	0.000
KEP	-0.059	27.093	1	0.000

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima. Penerimaan hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel temuan kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh negatif signifikan terhadap opini dengan nilai signifikansi sebesar 0,000. Panduan Pemeriksaan LKPD (2016) menjabarkan bahwa jika terdapat



pengendalian intern lemah yang mengakibatkan catatan akuntansi tidak lengkap dan atau dokumen yang tersedia tidak memadai dan atau sistem tidak menghasilkan data akuntansi yang valid, maka kondisi tersebut tidak memungkinkan pemeriksa melaksanakan prosedur pemeriksaan memadai. Akibat dari adanya kondisi tersebut, pemeriksa akan memberikan opini selain WTP. Hasil pengujian hipotesis pertama sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Munawar (2016), Fransiska, dkk (2015) dan Fatimah, dkk (2014).

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa hipotesis kedua diterima. Penerimaan hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif signifikan terhadap opini dengan nilai signifikansi sebesar 0,000. Panduan Pemeriksaan LKPD (2016) menyatakan apabila pemeriksa yakin bahwa tindakan melanggar hukum yang dilakukan oleh entitas mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan, dan pelanggaran tersebut belum dipertanggungjawabkan atau dikoreksi dan belum diungkapkan secara memadai, pemeriksa harus mempertimbangkan untuk tidak memberikan opini WTP. Hasil pengujian hipotesis kedua ini sejalan dengan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Munawar (2015) dan Fatimah, dkk (2014).

## KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap penentuan opini pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan emuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap penentuan opini pemeriksaan BPK atas LKPD. Hal ini berarti bahwa jumlah temuan yang semakin besar maka akan mengalami kemungkinan mendapatkan opini yang semakin buruk, dan sebaliknya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Kurang proporsionalnya sampel data penelitian. *Pertama*, penelitian hanya menggunakan dua variabel bebas. Kedua variabel bebas yang digunakan dalam model penelitian kurang dapat menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi variabel terikat secara menyeluruh. *Kedua*, pengukuran variabel temuan pemeriksaan dengan menggunakan pendekatan jumlah temuan belum sepenuhnya tepat digunakan dalam menggambarkan pengaruhnya terhadap opini. Hal ini dikarenakan masing-masing temuan pemeriksaan memiliki karakteristik dan kondisi yang berbeda-beda, sehingga memberi dampak yang berbeda-beda pula terhadap penentuan opini. *Ketiga*, kurang proporsionalnya sampel data penelitian. Proporsi sampel data penelitian tersebut kemungkinan besar belum dapat menggambarkan kondisi populasi.

Atas dasar keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar menambahkan dan memperbaiki metode pengukuran variabel bebas yang digunakan dalam penelitian. Selain itu, Penelitian selanjutnya dapat menggunakan data yang lebih *up to date* dan memperluas cakupan sampel serta memperbaiki metode dalam penentuan sampel.

## REFERENSI

- Arens, A.A., R.J. Elder, M.S. Beasley. 2008. Auditing dan Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi. 12 ed. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Auditya, Lucy., Husaini, dan Lismawati. 2013. Analisis Pengaruh Akuntabilitas dan Transparansi Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Fairness*, Vol. 3 Nomor 1, 2013: 21-41.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2007. Petunjuk Teknis Pemeriksaan LKPD. Jakarta.



- Badan Pemeriksa Keuangan. 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2014. Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2016. Panduan Pemeriksaan LKPD. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. Ikhtisar Hasil Pemeriksaaan Semester. Jakarta.
- Bastian, Indra. 2007. Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Eisenhardt, Kathleem. M. 1989. Agency Theory: An Assesment and Review. Academy of management Review.
- Fatimah, Desi., R.N. Sari, dan M. Rasuli. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umumr Pemerintah Daerah Terhadap Penerimaan Opini WTP pada LKPD Seluruh Indonesia. Jurnal Akuntansi: Media Riset Akuntansi & Keuangan, Vol. 3, No. 1, h, 1-15.
- Fransiska, Neco. 2015. Sistem Pengendalian Intern dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indoensia. Seminar Nasional Menakar Masa Depan Profesi Memasuki MEA 2015 Menuju Era Crypto Economic, Universitas Muhammadiyah Surakarta, 13 Juni 2015.
- Jensen, Michael C. dan William H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Manajerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. Journal of Financial Economics 3 (1976) 305-360. North-Holland Publish Company.
- Julianto, Eko. 2010. Dasar Pertimbangan dan Proses Perumusan Opini dalam Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Daerah. [http://www.academia.edu/7113796/Dasar\\_Pertimbangan\\_Opinii\\_Audit](http://www.academia.edu/7113796/Dasar_Pertimbangan_Opinii_Audit). Diakses 30 Juni 2016.
- Kawedar, Warsito. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit). Jurnal of Accounting and Auditing, Vol. 6, No. 1, h, 18-26.
- Lane, Jason E. dan Jussi A. Kivisto. 2008. Interests, Information, and Incentives in Higher Education: Principal-Agent Theory and Its Potential Applications to the Study of Higher Education Governance. Handbook of Theory and Research, Vol. 23, pp 141-179.
- Mardiasmo. 2004. Akuntansi Sektor Publik. 2 ed. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Munawar. 2016. Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI Dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh. Jurnal Magister Akuntansi, Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, pp 57-67.





Sipahutar, Hottua dan Siti Khairani. 2013. Analisis Perubahan Opini LHP BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Empat Lawang. <http://eprints.mdp.ac.id/732/>. Diakses 30 Juni 2016.